

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 09/821 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

**BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants van 12 februari 2010
in de zaak met nummer 09/821 WTRA AK van**

Y,
wonende te [woonplaats],
KLAGER,

t e g e n

X,
registeraccountant,
wonende en kantoorhoudende te [plaats],
BETROKKE NE.

1. Het verloop van de procedure

1.1 De Accountantskamer heeft kennis genomen van de volgende in de zaak gewisselde en aan partijen bekende stukken:

- het op 8 juni 2009 ingekomen klaagschrift, gedateerd 4 juni 2009, met bijlagen;
- het op 3 september 2009 ingekomen verweerschrift, gedateerd 20 augustus 2009.

1.2 De klacht is behandeld ter zitting van de Accountantskamer van 9 oktober 2009. Betrokkene is verschenen, bijgestaan door mr. H.W. Lijftogt. Klager is in persoon verschenen.

1.3 Partijen hebben bij gelegenheid van genoemde zitting hun standpunten toegelicht en doen toelichten en hebben geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

1.4 De inhoud van de gedingstukken geldt als hier ingevoegd.

2. De vaststaande feiten

Op grond van de inhoud van de gedingstukken en van het verhandelde ter zitting stelt de Accountantskamer het volgende vast.

2.1 Op 10 augustus 2005 heeft A B.V. (hierna: A) de aandelen van B B.V. -en daarmee materieel ook haar dochtermaatschappij C en D B.V. - gekocht van de personal holding van klager, genaamd E B.V. (hierna: E). Een deel, groot € 600.000,-, van de koopsom zou in drie termijnen, in 2006, 2007 en 2008 worden betaald.

2.2 In 2006 heeft A een termijn van €100.000,- voldaan. De restschuld van € 500.000,- is onbetaald gebleven. De aandelen B B.V. zijn in 2007 weer verkocht.

2.3 Betrokkene was controlerend accountant van A en heeft op 24 juni 2008 bij de jaarrekening 2007 een accountantsverklaring afgegeven. Daarin heeft hij verklaard de jaarrekening, bestaande uit de geconsolideerde en de enkelvoudige balans per 31 december 2007 en de geconsolideerde en enkelvoudige winst- en verliesrekening over 2007 met de toelichting, te hebben gecontroleerd. Voorts geeft hij als zijn oordeel dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de grootte en de samenstelling van het vermogen van A per 31 december 2007 en van het resultaat over 2007 in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) en meldt hij dat het jaarverslag, voor zover hij dat kan beoordelen, verenigbaar is met de jaarrekening zoals vereist in artikel 2:391 lid 4 BW. Het jaarverslag is gedateerd 30 september 2008.

3. De klacht

3.1 Aan de klacht liggen zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door klager ter zitting gegeven toelichting de volgende verwijten ten grondslag:

a. De restschuld van € 500.000,- is niet terug te vinden in de jaarrekening over 2007.

b. In de jaarrekening over 2007 ontbreekt het verloop en inzicht in de post goodwill.

c. Betrokkene heeft ten onrechte verklaard dat het directieverslag verenigbaar is met de jaarrekening. In het directieverslag wordt immers de indruk gewekt dat in 2007 een positief resultaat is behaald, terwijl uit de jaarrekening blijkt dat het een stelselwijziging is die zorgt voor een positief effect. Zonder die stelselwijziging zou het resultaat negatief zijn geweest.

d. Het directieverslag voldoet niet aan de eisen die de wet stelt.

e. Betrokkene heeft op 24 juni 2008 een verklaring afgegeven terwijl het directieverslag gedateerd is op 30 september 2008.

4. Beoordeling

4.1 In Titel 9 Boek 2 BW zijn de inrichtingseisen opgenomen voor de jaarrekening. In afdeling 11 van deze Titel zijn verlichtingen en vereenvoudigingen van dit regime opgenomen die gelden voor kleine en middelgrote rechtspersonen. De jaarrekening over het jaar 2007 van A is, zo blijkt uit de algemene toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening, opgesteld in overeenstemming met de richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor middelgrote rechtspersonen. De Accountantskamer gaat ervan uit dat dat terecht is geschied nu zij geen aanwijzing ziet voor het tegendeel en dat tegendeel door klager ook niet is beweerd.

4.1.1 Dit zo zijnde, geldt op grond van artikel 2:397, vijfde lid jo artikel 2:375 BW voor de afzonderlijke vermelding van schulden in de openbaar gemaakte balans met toelichting een beperkt voorschrift. De (resterende) schuld van A aan klager in verband met de aandelenverkoop op 10 augustus 2005 behoeft ingevolge dit beperkte voorschrift niet afzonderlijk te worden vermeld. De (resterende) schuld moet wel in de balans zijn opgenomen. Betrokkene heeft ter zitting verklaard dat de (resterende) schuld daadwerkelijk in de balans is opgenomen en onder de langlopende schulden is gepresenteerd. De Accountantskamer ziet geen reden dat te betwijfelen en klager heeft een dergelijke reden ook niet aangevoerd. Wel heeft klager ter zitting betoogd dat de schuld als gevolg van de (door)verkoop van de aandelen door A op grond van de overnameovereenkomst met E direct opeisbaar is geworden, als gevolg waarvan zij had moeten worden opgenomen onder de kortlopende schulden. Klager heeft niet reeds in de formulering van de klacht, inhoudende dat de schuld niet is terug te vinden in de jaarrekening 2007, het verwijt gemaakt dat de schuld ten onrechte als langlopend is gepresenteerd. Dit nieuwe verwijt ligt te ver verwijderd van de klacht en vergt nader onderzoek en kan daarom niet pas ter zitting worden opgeworpen. Om deze reden wordt dit verwijt niet bij de beoordeling betrokken. Klachtonderdeel a. is derhalve ongegrond.

4.2 Op grond van artikel 2:365 BW geldt voor de afzonderlijke opname van de goodwill dat kosten van goodwill die van derden is verkregen, in de openbaar gemaakte balans met toelichting dienen te worden vermeld. Aan dat voorschrift is voldaan. Onder het regime van artikel 2:397 BW voor de middelgrote rechtspersoon behoeft hierop geen nadere toelichting gegeven te worden. Klachtonderdeel b. is daarom ongegrond.

4.3 Ter onderbouwing van het standpunt dat het directieverslag - anders dan de accountantsverklaring inhoudt - niet verenigbaar is met de jaarrekening heeft klager aangevoerd dat het directieverslag vermeldt dat het jaar 2007 met zwarte cijfers is afgesloten en daarmee ten onrechte de indruk wordt gewekt dat in 2007 positieve resultaten zijn behaald. Volgens klager is het positieve resultaat enkel het gevolg van een stelselwijziging in de waardering van het onderhanden werk. Dit mag zo zijn, maar dat neemt naar het oordeel van de Accountantskamer niet weg dat bedoelde informatie in het directieverslag juist is. Dat het positieve resultaat uit een stelselwijziging voortvloeit, komt ook tot uitdrukking in de bij de geconsolideerde jaarrekening behorende algemene toelichting waarin is vermeld dat een wijziging in de fiscale regelgeving heeft geleid tot een aan-

passing van de waardering van het onderhanden werk waardoor voor de jaren tot 2007 een positief effect is ontstaan van € 600.000,- en voor het jaar 2007 van € 645.000,- . Op deze gronden heeft betrokkene dan ook met juistheid kunnen verklaren dat het jaarverslag verenigbaar is met de jaarrekening. Klachtonderdeel c. is dan ook ongegrond.

4.4 Voorts heeft klager betoogd dat in het directieverslag onvoldoende informatie is opgenomen. Om die reden had de accountant de goedkeurende verklaring niet mogen afgeven. Zo vermeldt het verslag volgens klager niets op het punt van personeel, investeringen, resultaatontwikkeling en maatschappelijk verantwoord ondernemen. Ter zitting heeft betrokkene naar voren gebracht dat het directieverslag weliswaar summier was en over de omvang getwist zou kunnen worden, maar dat er geen strijdigheid is geconstateerd tussen het directieverslag en de jaarrekening.

4.4.1 Artikel 2:391 BW bevat voorschriften over de inrichting en inhoud van een jaarverslag. Artikel 2:393 BW bevat voorschriften over de accountantscontrole en de accountantsverklaring. Het jaarverslag, bij de onderhavige jaarrekening als "directieverslag" opgenomen, is uiterst summier. De Accountantskamer verenigt zich met het - door betrokkene ook niet serieus bestreden - standpunt van klager dat dit verslag niet voldoet aan de vereisten van artikel 2:391 BW.

Desalniettemin is in de accountantsverklaring onder verwijzing naar artikel 2:393, vijfde lid onder e BW vermeld dat het jaarverslag verenigbaar is met de jaarrekening zoals is vereist in artikel 2:391, vierde lid BW. Er is geen melding gemaakt van tekortkomingen in het verslag. Aan de orde is nu de vraag of ingeval een jaarverslag niet aan de vereisten van artikel 2:391 BW voldoet maar niet strijdig is met de jaarrekening, kan worden volstaan met de mededeling dat het jaarverslag verenigbaar is met de jaarrekening, dan wel of de niet-voldoening aan die vereisten het noodzakelijk maakt dat de gebleken tekortkomingen in de accountantsverklaring worden vermeld.

4.4.2 De wetsbepaling die deze vraag beheerst, is artikel 2:393 vijfde lid BW. Deze bepaling luidde tot 27 juli 2005:

De accountant geeft de uitslag van zijn onderzoek weer in een verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening; voor het onderzoek volgens de tweede zin van lid 3 mag hij volstaan met de vermelding van hem gebleken tekortkomingen.

Deze tekst schreef ondubbelzinnig voor dat de accountant van een tekortkoming in het jaarverslag als waarvan in het onderhavige geval sprake was, in zijn verklaring melding diende te maken.

4.4.3 Met ingang van 27 juli 2005 heeft deze bepaling echter een andere tekst gekregen en deze was ook nog geldig ten tijde dat betrokkene de bestreden accountantsverklaring af-gaf. Deze tekst luidde, voor zover ter zake dienende:

De accountant geeft de uitslag van zijn onderzoek weer in een verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening. De accountant kan een afzonderlijke verklaring afgeven

voor de enkelvoudige jaarrekening en voor de geconsolideerde jaarrekening. De accountantsverklaring omvat ten minste:

(...)

e. een oordeel over de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.

Deze wijziging heeft plaatsgevonden bij de wet van 16 juli 2005, Stb. 2005, 377, ertoe strekkend Titel 9 van Boek 2 van het BW te wijzigen ter uitvoering van Europese regelgeving, te weten de IAS-verordening, de IAS 39-richtlijn en de Moderniseringsrichtlijn. Dat het niet de bedoeling van de wetwijziging was de verplichting tot melding van tekortkomingen van het jaarverslag te doen vervallen, kan worden afgeleid uit verschillende passages in de memorie van toelichting:

(in onderdeel 3.4 van het algemeen gedeelte):

De verplichte elementen van de accountantsverklaring en de strekking die deze kan aannemen, worden verwerkt in lid 5 en een nieuw lid 6 van artikel 2:393 BW. Deze zijn voor Nederland de bevestiging van een bestaande praktijk.

(in de artikelsgewijze toelichting op artikel 393):

De aanpassingen in lid 5 en de invoeging van een nieuw lid 6 volgen uit artikel 51bis vierde richtlijn. Het betreft nadere voorschriften aan de inhoud van het accountantsverslag en de daarvan deel uitmakende verklaring omtrent de getrouwheid. (.....) Deze voorschriften betekenen een codificatie van de in ons land gegroeide praktijk.

De verplichting tot melding van tekortkomingen van het jaarverslag kwam echter niet meer als voorheen in de wettekst voor en werd ook in de memorie van toelichting niet uitdrukkelijk genoemd.

4.4.4 Bij de wet van 11 december 2008 Stb. 2008, 550 is artikel 2:393 BW opnieuw gewijzigd en heeft het met ingang van 23 december 2008 zijn huidige tekst gekregen, luidende, voor zover thans ter zake dienende:

De accountant geeft de uitslag van zijn onderzoek weer in een verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening. De accountant kan een afzonderlijke verklaring afgeven voor de enkelvoudige jaarrekening en voor de geconsolideerde jaarrekening. De accountantsverklaring omvat ten minste:

(.....)

e. een vermelding van de gebleken tekortkomingen naar aanleiding van het onderzoek overeenkomstig lid 3 of het jaarverslag overeenkomstig deze titel is opgesteld en of de in artikel 392 lid 1, onder b tot en met g, vereiste gegevens zijn toegevoegd;

f. een oordeel over de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.

De memorie van toelichting houdt omtrent deze wijziging in:

Het nieuwe onderdeel e van artikel 2:393 lid 5 BW bevat een aanvulling teneinde een onduidelijkheid weg te nemen die was ontstaan naar aanleiding van de Wet invoering IAS-verordening, IAS 39-richtlijn en moderniseringsrichtlijn (Stb. 2005, 377). In artikel 2:393 lid 5 was ten gevolge van genoemde wet ten onrechte vervallen dat de accountant in zijn verklaring de eventuele tekortkomingen vermeldt die gebleken zijn uit zijn onderzoek of het jaarverslag overeenkomstig titel 9 BW is opgesteld (.....) Hoewel daaruit – mede gezien de formulering van artikel 2:393 lid 5 dat de accountantsverklaring «ten minste» de informatie omvat die in dat lid is opgesomd – niet geconcludeerd mag worden dat de accountant weliswaar een onderzoek moet doen naar het jaarverslag (.....),

maar bij geconstateerde gebreken daarover niets in zijn verklaring hoeft op te nemen, wordt van de gelegenheid van dit wetsvoorstel gebruik gemaakt om buiten iedere twijfel te stellen dat de accountant deze tekortkomingen steeds dient te vermelden.

4.4.5 De Accountantskamer is van oordeel dat uit de memorie van toelichting bij de wijzigingswet van 16 juli 2005 moet worden afgeleid dat de wijziging er niet toe strekte de verplichting tot vermelding van tekortkomingen van het jaarverslag te doen vervallen. Dat wordt - ten overvloede - nog bevestigd door de wijzigingswet van 11 december 2008 en de memorie van toelichting daarbij. Ook ten tijde van de bestreden door betrokkene afgegeven accountantsverklaring van 24 juni 2008 gold dus die verplichting. Nu betrokkene die verplichting niet is nagekomen, heeft hijin strijd gehandeld met een wettelijke bepaling en daarmee in strijd met de artikelen A-130.4 en A-150.1 van de Verordening gedragscode (RA'S) (hierna: VGC). Hierom is het klachtonderdeel d. gegrond.

4.4.6 Hiervoor zal de Accountantskamer echter geen maatregel opleggen. Redengevend daartoe is dat, naar uit bovenstaande blijkt, de regelgeving niet duidelijk was en de uitleg van betrokkene, waarbij hij overigens heeft onderkend dat het directieverslag summier was, ofschoon onjuist, wel verdedigbaar was.

4.5 Tenslotte beoordeelt de Accountantskamer de klacht inzake de dateringen van het directieverslag en de accountantsverklaring. Ter zitting is naar voren gekomen dat de accountant bij zijn onderzoek een (ongetekend en) ongedateerd directieverslag heeft betrokken en dat de directie eerst na meer dan drie maanden na de datum van de accountantsverklaring het stuk heeft gedateerd en ondertekend nadat betrokkene de directie op de verplichting tot openbaarmaking ingevolge artikel 2:394 eerste en vierde lid BW heeft gewezen. Aan de orde is derhalve de vraag of betrokkene verwijtbaar heeft gehandeld omdat hij zijn 'verklaring betreffende andere wettelijke voorschriften en/of voorschriften van regelgevende instanties' heeft gebaseerd op een directieverslag dat ten tijde van zijn controleonderzoek en het op schrift stellen van zijn accountantsverklaring niet was gedateerd.

4.5.1 Naar het oordeel van de Accountantskamer, en onder verwijzing naar onder meer artikel A-130.7 juncto punt 9 van de NVCOS 720 en punt 33 van het Stramien voor Assurance-opdrachten, welke bepalingen mede zien op de door de accountant te betrachten zorg voor het voorhanden zijn van een geschikt en identificeerbaar object van zijn onderzoek, mocht van betrokkene als een professioneel, deskundig en zorgvuldig handelend accountant verwacht worden dat, alvorens hij zijn accountantsverklaring had opgesteld en gedateerd, hij ervoor zorg had gedragen dat het bestuur van de betrokken entiteit het directieverslag had (ondertekend en) gedateerd, zodat vaststond dat het bestuur voor deze versie van het jaarverslag de verantwoordelijkheid op zich had genomen.

Steun voor haar oordeel vindt de Accountantskamer ook in andere onderdelen van de NVCOS waar op de accountant een zorgverplichting wordt gelegd inzake de identificeerbaarheid van van het bestuur van de entiteit afkomstige objecten van onderzoek, zoals in NVCOS 700, punt 54, NVCOS 580, punten 12 en 13 en NVCOS

2400, punt 28.

De Accountantskamer kan de vraag daarlaten welke waarborgen betrokkene, mede gezien de punten 9 en 20 tot en met 23 van NVCOS 720, had dienen te treffen, indien het voor de directie niet mogelijk zou zijn geweest, voorafgaand aan het opstellen van de accountantsverklaring door betrokkene, een definitief directieverslag op te maken, te dateren en te ondertekenen, nu dat geval zich in casu niet voordoet.

5.1 Uit het vorenstaande volgt dat klachtonderdeel e. eveneens gegrond is. Bij de beoordeling of oplegging van een maatregel geboden is, houdt de Accountantskamer enerzijds ermee rekening dat betrokkene een basale zorgvuldigheidsregel heeft overtreden, die er juist mede toe strekt te voorkomen dat onduidelijkheid ontstaat over de vraag wat de accountant heeft onderzocht en waarover hij een verklaring heeft verstrekt, terwijl in onderhavig geval een dergelijke onduidelijkheid ook daadwerkelijk is ontstaan en uit niets blijkt dat betrokkene zich de aan zijn wijze van handelen verbonden bedreiging heeft gerealiseerd, noch dat hij daarvoor enige waarborg heeft getroffen. Anderzijds houdt de Accountantskamer er rekening mee dat de gedeponeerde versie van het directieverslag overeenkomt met het door betrokkene beoordeelde exemplaar, en overigens geen nadeel door de handelwijze van betrokkene is ontstaan. Alles afwegende acht de Accountants-

kamer oplegging van een waarschuwing passend.

5.2 Aan het schriftelijkheidsvereiste van de waarschuwing wordt voldaan door de opname ervan in het dictum van deze uitspraak. De voorzitter van het NIVRA dient ingevolge artikel 9, tweede lid juncto artikel 47 Wtra, zodra deze uitspraak onherroepelijk is en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd, er voor zorg te dragen dat de opgelegde maatregel in het register bedoeld in artikel 55, eerste lid WRA wordt opgenomen.

6. Beslissing

De Accountantskamer :

1. verklaart de klacht voor zover weergegeven onder rechtsoverweging 3.1 sub a., b. en c. ongegrond;
2. verklaart de klacht voor zover weergegeven onder rechtsoverweging 3.1 onder d. en e. gegrond;
3. legt terzake aan betrokkene op:
 - **een waarschuwing;**
4. verstaat dat de voorzitter van het NIVRA na het onherroepelijk worden van deze uitspraak en de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging van de voorzitter van de Accountantskamer zorgt voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in het register bedoeld in artikel 55, eerste lid Wet RA.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mrs. G. Mannoury en H. de Hek, rechterlijke leden, en S.L.J. Graafsma RA en P. van de Streek AA, accountantsleden,

en in het openbaar uitgesproken op 12 februari 2010 in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris.